



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **OSCOM TRADING s.r.o.**, IČ 03336093  
sídlem Těchonín 111, 561 66 Těchonín  
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Lukášem  
sídlem Komenského 160, 562 01 Ústí nad Orlicí

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 10. 2023, č. j. 36615/23/5300-22443-702189,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně (dále v textu i jako „žalobce“) se včasnou žalobou domáhala přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno celkem 24 dodatečných platebních výměřů ze dne 27. 10. 2022 specifikovaných v tomto rozhodnutí žalovaného, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za

zdaňovací období leden 2017- prosinec 2018 současně bylo předepsáno penále z doměřené daně, a to vše ve výši specifikované v těchto jednotlivých dodatečných platebních výměrech. Žalobce odůvodnil žalobu následujícím způsobem.

2. Po shrnutí skutkového a právního stavu (část II. žaloby) vymezil žalobce žalobní body v části III. žaloby. Předně namítl, že v dané věci správce daně nebyl oprávněn použít ke stanovení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) pomůcky podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Dále namítl, že konkrétní způsob použití pomůcek pro tuto konkrétní věc nebyl v souladu se zákonem a hlavním účelem, tedy stanovením a vyměřením DPH ve správné výši. V části IV. žaloby pak uvedl další argumentaci proti postupu stanovení DPH podle pomůcek. Žalobce jako „*daňový subjekt nerozporoval, je si vědom skutečností, že daň z příjmu takto ovlivněna byla, stanovenou daň z příjmu formou výpočtu pomocí pomůcek uhradil a to není předmětem této žaloby*“, avšak žalobce zpochybnil postup správce daně, který si pracovníci správce daně „*velmi zjednodušili*“, přičemž za nesprávné považuje žalobce tvrzení správce daně obsažené na straně 11 zprávy o kontrole, že v evidencích zásob není s jistotou ověřit uskutečnění plnění (nákup a zejména prodej komodit). V rámci skladových položek byla v evidenci jen formální pochybení, mezi něž patří skutečnost, že žalobce předložil inventurní seznamy bez řádného označení, kdy a kým byla inventura provedena, avšak inventura k 31. 12. 2017 hodnotově přesně odpovídá počátečnímu stavu zásob, které jsou k 1. 1. 2008 navedeny do stavu e-shopu v částce 1 194 490,14 Kč dle příjemek. Inventuru k 31. 12. 2018 předložil žalobce bez ocenění, což „*možná byla chyba*“, ale správce daně toto „*dále neřešil*“. Důvodem byla skutečnost, že inventura v systému účetnictví POHODA probíhá ve dvou krocích, žalobce tyto „*kroky*“ v žalobě popsal a vyvodil z toho závěr, že skutečný stav zásob nekorespondoval se stavem účetním ve výši 654 000 Kč, což však byl problém „*dokladové inventury*“ nikoliv fyzické a tuto skutečnost nemůže zpochybnit řádný stav zásob evidovaných na kartách e-shopu, inventurní soupis ocenění byl k dispozici a má je i Policie ČR v rámci svého šetření. Samotné formální chyby v oblasti podpisů nemohou být důvodem, které zpochybní samotné pohyby zásob. K tomu uvedl, že „*bohužel externí firma, která vedla účetnictví, nesprávně účtovala o zásobách* (neúčtovala i o jiných nestandardních pohybech skladu, které jsou uváděny na straně 11 zprávy o kontrole). Celý systém e-shopu je speciálním programem navázaným na systém účetnictví daňového systému, tento systém je prakticky plně automatizovaný a je v něm zajištěno, že při naskladnění zásoby zboží a jejím vyskladnění na základě objednávky a faktury uhrazené zákazníkem jsou všechny pohyby zboží plně navázány při naskladnění na přijatou fakturu a při vyskladnění na vydanou fakturu. Přechod na výpočet daňové povinnosti za použití daňových pomůcek nebyl nutný, správce daně měl postupovat formou dokazování. Žalobce dále zpochybnil i použité pomůcky, podstatné je, že ve výpočtu nevzal správce daně v úvahu změnu stavu zásob. Není možné, aby tzv. koeficient výkonnosti pracovníci správce daně navázali na nákup všech plnění vykázaných na přijatých plněních DPH v řádcích 40, 41, 43, kde je i pořízený majetek včetně postupně zdokonalovaného systému e-shopu, auta, služby atd. a ještě zcela opomenuli fakt, že to, co bylo nakoupeno, nemuselo být ještě prodáno. Tzv. koeficient výkonnosti měl modelovat něco jako marži přidávanou na nakoupené zboží při prodeji, ale rozsah vstupů, který byl do tohoto koeficientu zahrnut, je zcela nelogický. Pracovníci správce daně „*zcela odhlédli*“ od objemu nákupu zboží a konstatovali, že výpočet provedou přepočtem uskutečněného plnění ve vazbě na vykázaná plnění na vstupu a „*vymysleli tedy*“ a definovali koeficient výkonnosti,

který je podílem ve všech uskutečněných plnění vykázaných příznáními DPH (v čitateli zlomku) a přijatých plnění v příznání DPH (ve jmenovateli zlomku). Číslo tedy na vstupu zahrnují všechny nákupy od plátců za rok 2017 a 2018, tedy nejen nákupy zboží, ale i nákupy majetku, služeb a podobně. Na výstupu zahrnují nejen zboží, ale prodej majetku, pokud byl uskutečněn, prodej služeb a podobně. Ve výpočtu nevzal správce daně v úvahu změnu stavu zásob, což podle žalobce mělo za následek, že celý postup pracovníků správce daně byl nesprávný, když tito implementovali postup výpočtu pomůcek zcela zbytečně, neoprávněně a k tomu navíc vymysleli výpočet postrádající jakoukoliv logiku základních účetních a ekonomických pravidel. V části V. žaloby pak žalobce shrnul svoji argumentaci, kdy uvedl, že správce daně použil „zbytečné pomůcky“ a porušil povinnost stanovit daň ve správné výši, byla porušena zásada přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce poukázal na judikaturu NSS a Ústavního soudu obsahující aplikaci in dubio mitius a in dubio pro libertate. Žalobce navrhl, aby žalované rozhodnutí soud zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud v řízení vedeném podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“) dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům.
5. Mezi účastníky nejsou sporné a ze správního spisu vyplývající následující rozhodné skutečnosti.
6. U žalobce byla dne 28. 1. 2020 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2017 – prosinec 2018. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o předloženém účetnictví, tyto pochybnosti byly předmětem tří výzev k prokázání skutečností, přičemž tyto pochybnosti se týkaly správnosti, úplnosti a průkaznosti vedeného účetnictví a přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, když předmětem činnosti žalobce byl nákup a prodej zboží (nářadí a techniky). O výsledku daňové kontroly za zdaňovací období leden 2017 – prosinec 2018 byla sepsána správcem daně zpráva o daňové kontrole, ze které vyplynul závěr správce daně o naplnění kumulativních podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek, tj. nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování, nemožnost stanovení daně dokazováním, daň podle pomůcek lze stanovit dostatečně spolehlivě. Proto správce daně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu, poté byly vydány zmíněné platební výměry na doměření DPH, přičemž žalobce v odvolání proti těmto platebním výměrům uvedl, že sice nepopírá to, že některé části mají chyby, ale že nejsou takového charakteru, aby nebylo možné provést řádné dokazování a uvedl, že nebyly dány podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Žalovaný se pak v žalovaném rozhodnutí tímto odvolacím důvodem řádně zabýval a uvedl argumentaci s uvedením konkrétních skutečností k prokázání závěrů správce daně o naplnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek. Základní a stěžejní námitkou žalobce uvedenou v žalobě je opětovné tvrzení, stejně jako v jeho odvolání proti platebním výměrům o tom, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
7. Základní spornou otázkou tedy je, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

8. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku tohoto nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
9. Ke stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu musí být splněny tyto tři podmínky:

- 1) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování,
- 2) nebylo proto možné stanovit daň dokazováním,
- 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

(k tomu srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011-60, ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, bod 12).

10. Pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu, přičemž není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, respektive neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, bod 11). Pokud není možné stanovit daň dokazováním a je nutné stanovit ji podle pomůcek, není přípustné stanovení daně dokazováním i podle pomůcek, tedy kombinací obou způsobů stanovení daně. Jako jednu z pomůcek však lze využít dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu nezpochybněné důkazní prostředky, mezi které patří také nezpochybněné části účetnictví (srov. např. rozsudky NSS ze dne 11. 10. 2013, č. j. 8 Afs 39/2012-126, bod 90 a ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29). Daňový subjekt při stanovení daně podle pomůcek může v podstatě uplatnit pouze dva okruhy námitek, tj. jednak proti zvolenému způsobu stanovení daně tvrzením, že daň bylo možné stanovit na základě dokazování, a dále, proti kvalitě použitých pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění „je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek – k takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti“ (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57).
11. Krajský soud se nejprve zaměřil na splnění prvních dvou základních podmínek, tj. zda žalobce jako daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování a zda kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Tuto námitku, jak soud výše uvedl, uplatnil žalobce již v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, přičemž tuto námitku v žalovaném rozhodnutí vypořádal. Úkol soudu ve správním soudnictví není opětovně meritorní posouzení celé věci, nýbrž posouzení toho, zda správní orgány postupovaly v souladu se zákonnými předpisy, zda nepřekročily svá oprávnění a zda v oblasti správního uvážení jsou jejich úvahy podloženy a odpovídající daným zjištěním, a to v mezích žalobních námitek. S touto základní námitkou se žalovaný řádně a velmi

podrobně vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí, které soud hodnotí jako plně přezkoumatelné, věcně správné a zákonné. Protože soud považuje vypořádání všech námitek ze strany žalovaného za správné a vyčerpávající, plně odkazuje na odůvodnění žalovaného rozhodnutí, když není smyslem soudního přezkumu dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkázat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2017 Sb., NSS). Zároveň soud není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, především argumentaci pro posouzení věci irelevantní, neboť úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

12. Žalovaný se v reakci na tuto základní námitku žalobce nejprve správně zabýval otázkou, zda žalobce jako daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování a zda kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno vycházet z dokazování.
13. V daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS).
14. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
15. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
16. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: *„Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své*

*břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“*

17. V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít, znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
18. Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil (za všechny srov. např. instruktivní rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 40/2011 – 92). Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
19. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 92 odst. 5 daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).
20. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

21. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).
22. V projednávané věci dospěly správní orgány, tj. správní orgán I. stupně a žalovaný, ke správnému závěru, že žalobce nevedl evidenci pro daňové účely za jednotlivá zdaňovací období v souladu s ustanovením § 100 odst. 1 a 3 zákona č. 235/2000 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“), když plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty mimo jiné přehled obchodního majetku, přičemž dle § 4 odst. 3 písm. c) ZDPH je obchodním majetkem souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osoby povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností. Správní orgány v průběhu daňové kontroly zjistily, žalobce nevedl průkaznou evidenci o zásobách, ze které by bylo možné prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob ve vazbě na související doklady, přičemž tyto závěry opřel správce daně a žalovaný o konkrétně zjištěné skutečnosti z předložených podkladů při daňové kontrole. Jak uvedl žalovaný v bodu 35 žalovaného rozhodnutí, v průběhu daňové kontroly nebyla vedena průkazná evidence o zásobách, ze které by bylo možné prokázat v průběhu účetního období stav zásob, včetně ocenění těchto zásob ve vazbě na související doklady. Konkrétní skutečnosti týkající se nesplnění této povinnosti týkající se vedení evidence pro daňové účely jsou pak konkrétně uvedeny v bodech 36 – 44 žalovaného rozhodnutí a krajský soud v podrobnostech na tyto části žalovaného rozhodnutí odkazuje. Z těchto konkrétních, správcem daně zjištěných skutečností, vyplývá, že žalobce přesvědčivým způsobem nedoložil, zda bylo veškeré nakoupené zboží při jeho prodeji zdaněno, respektive jakým způsobem byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění použita pro účely ekonomické činnosti. Z těchto zjištěných skutečností vyplynul správný závěr správce daně o tom, že žalobce vedl neprůkaznou evidenci obchodního majetku, když neúčtoval o počátečním a konečném stavu zásob, neúčtoval o inventarizačních rozdílech, předložil dva odlišné inventurní soupisy s oceněním ze dne 31. 12. 2017, přičemž u inventurního soupisu s oceněním k 31. 12. 2018 chybí ocenění, současně vznikly oprávněné pochybnosti správce daně o skutečné výši počátečního stavu obchodního majetku ke dni 1. 1. 2018, zároveň konečného stavu ke dni 31. 12. 2017 a také konečného stavu ke dni 31. 12. 2018, když tyto stavy nebyly věrohodně prokázány, jak je konkrétně uvedeno v bodu 37 žalovaného rozhodnutí.
23. Navíc žalobce vedle neprůkazné evidence majetku předložil také neprůkazné knihy jízd, ze kterých nebylo zřejmé, zda pracovní cesty uváděné v knize jízd se uskutečnily, ani z nich nevyplývala jejich souvislost s uskutečňováním ekonomické činnosti žalobce dle § 72 odst. 1 ZDPH, jak bylo podrobně odůvodněno v bodu 42 žalovaného rozhodnutí, přičemž u přijatých plnění na nákup pohonných hmot, opravy a udržování automobilu, u kterých žalobce uplatnil plný nárok na odpočet daně, a u kterých správce daně nepochybnil jejich přijetí, nebylo možné z účetnictví žalobce dle přiložených knih jízd přesvědčivě dohledat,

jak bylo s těmito přijatými plněními naloženo, tj. zda tato plnění sloužila výhradně k ekonomické činnosti žalobce.

24. Žalobce stejně jako v odvolání tak v žalobě poukázal na skutečnost, že v rámci pohybu skladových položek (v roce 2017 měl e-shop 437 položek zboží, v roce 2018 2099 položek, v roce 2017 bylo vydáno 7 667 faktur za prodej, v roce 2018 16 252 faktur za prodej zboží, přičemž vyčíslení rozdílů u 7 položek a některých nestandardních výdejk, které správce daně uvedl na straně 11 Zprávy o daňové kontrole, nemohou být důvodem pro zpochybnění evidence pohybu zásob na kartách zboží, kde všechny přijaté faktury a vydané faktury jsou s kartou zboží svázané. K této námitce žalovaný uvedl, že se jednalo pouze o jednu z pochybností správce daně, přičemž odkázal na odstavce 36 – 40 žalovaného rozhodnutí, kde jednotlivé nesrovnalosti zjištěné správcem daně žalovaný shrnul. Žalobcem namítanému nepoměru vydaných faktur pak žalovaný uvedl, že „*předložené soupisy výdejk obsahují řádově pouze stovky kusů položek výdejk k fakturám (za rok 2017 cca 300 položek, za rok 2018 cca 100 položek), tato skutečnost taktéž nesvědčí o řádně vedených evidencích majetku. Pro úplnost odvolací orgán uvádí, že v roce 2018 správcem daně uváděná položka, zaúčtování manka, činila celkem 413 680,41 Kč, celková částka uváděná v soupisu výdejk činila 854 947,66 Kč, jen v případě této jedné položky se jednalo o cca 46% z celkové ceny, tedy pochybnosti týkající se značné části*“ (srov. bod 62 žalovaného rozhodnutí). Žalobce považoval v žalobě pouze za „*formální pochybení*“ skutečnost, že žalobce předložil inventurní seznamy bez řádného označení, kdy a kým byla inventura provedena, přičemž „*inventura k 31. 12. 2017 hodnotově přesně odpovídá počátečnímu stavu zásob, které jsou k 1. 1. 2018 navedeny do stavu e-shopu v částce 1 194 490,19 Kč dle příjemek, přičemž inventuru k 31. 12. 2018 předložil daňový subjekt bez ocenění, což byla chyba, ale správce daně toto dále neřešil. Jako důvod uvedl žalobce to, že inventura v systému účetnictví „POHODA“ probíhá ve dvou krocích, kdy tyto kroky žalobce v žalobě konkrétně popsal a odůvodnil, proč skutečný stav zásob nekorespondoval se stavem účetním ve výši 654 000 Kč, což je podle žalobce problémem dokladové inventury nikoliv fyzické a že tato skutečnost podle žalobce „nemůže zpochybnit řádný stav zásob evidovaných na kartách e-shopu“). K tomu krajský soud uvádí, že správce daně nebyl povinen za žalobce nést důkazní břemeno daňového subjektu a sám ex officio odstraňovat „*nedostatky správného účtování*“, jejichž existenci sám žalobce i v žalobě připustil (část IV., bod 1 žaloby). Správce daně nemá v takovém případě povinnost za daňový subjekt domýšlet a uplatnit to, co mohlo být v souladu se zákonem uplatněno rovnou, tedy nebylo povinností správce daně, aby tyto nedostatky „*správného účtování*“ správce daně v daňovém řízení odstraňoval a řešil „*problém dokladové inventury*“. Ostatně sám žalobce v žalobě připouští, že se jednalo o problém „*dokladové inventury*“, přičemž ten se týká právě výše uvedených zásadních nedostatků při vedení evidence zásob pro daňové účely, pokud tato evidence není průkazná, tj. nebylo možné prokázat v průběhu účetního období podle ní stav zásob včetně ocenění těchto zásob ve vazbě na související doklady, jak tomu bylo v projednávané věci, tak z nich nebylo ani možné ověřit skutečný stav zásob na stav účetní, tedy žalobce nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do tržeb, tj. do uskutečněných zdanitelných plnění a nebylo možné prověřit výši uskutečněných zdanitelných plnění. V tomto případě se tak soud ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že „*pochybnosti správce daně o úplnosti a výši zejména uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v předložených evidencích pro účely DPH a v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období byly zcela namístě*“. Krajský soud tak ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že v daném případě žalobce neunesl*

v případě zpochybněného svého účetnictví ve vztahu k evidenci pro dané účely, tj. průkazné evidenci o zásobách, své důkazní břemeno, přičemž „... je nutno věc posuzovat, respektive neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí účetnictví, na jejich rozsahu ale také na jejich obsahu“ (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 887/2015-29), tedy v daném případě se jednalo o takovou intenzitu pochybností správce daně týkající se zjištěných chyb a chyb ve vedení účetnictví a jejich rozsahu, které správně vedly správce daně k závěru o nutnosti stanovit daň podle pomůcek. Krajský soud dospěl tedy k závěru, že první dvě zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, tj. že daný subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování a kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, byly splněny. Ve vztahu k třetí zákonné podmínce pro stanovení daně tímto náhradním způsobem, tj. že daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, krajský soud uvádí následující závěry.

25. Daňový řád neukládá správci daně, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, přičemž pomůcky obstarává na základě volné úvahy zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, který nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky. Zároveň správce daně může využít poznatky získané v průběhu dokazování, pokud mají z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu, daň však musí být stanovena s dostatečnou spolehlivostí, čímž je třeba rozumět vhodně zvolené pomůcky a jejich přiměřenost, přičemž tato dostatečná spolehlivost se týká celkového výsledku stanovení daňové povinnosti. Daňový subjekt může polemizovat jen s výsledným určením daňové povinnosti a ve svých námitkách je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy, přičemž je to daňový subjekt, který nese důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103), aby daňový subjekt s těmito námitkami týkající se prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti uspěl, tak se musí jednat pouze o jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek. Tento závěr vyplývá z rozsudku NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013, podle něhož „námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem stanovena.“ (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je tak třeba posuzovat restriktivně a námitkám, které nepoukazují na nejzásadnější pochybení v podobě jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, nelze vyhovět. Daňový subjekt má právo bránit se proti dani stanovené podle pomůcek jen v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, bod 78). Žalobce by tedy musel tvrdit a prokázat, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která by měla být

odhadem, stanovena. V dané věci, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole a žalobce to ani nezpochybnil v daňovém řízení a ani v žalobě, správce daně využil jako pomůcku důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, tj. podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě dani. Jako pomůcku při stanovení daně uskutečněných zdanitelných plnění za posuzovaná zdaňovací období použil správce daně porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňové povinnosti, správce daně analyzoval a porovnával srovnatelné subjekty, kdy při jejich výběru vycházel z informací zjištěných o žalobci a předmětu jeho podnikání a u těchto srovnatelných subjektů posuzoval shodnost znaků, tj. předmět podnikání, právní formu, region, obrat, počet zaměstnanců, plátce DPH, účetní jednotka, nákup a prodej zboží převážně v tuzemsku. Konkrétně způsob výpočtu celkových uskutečněných plnění použil správce daně koeficient výkonnosti srovnatelného daňového subjektu, tedy „poměr mezi uskutečněnými a přijatými plněnými srovnatelného subjektu za kontrolovaná období, který činil 1,05“ (zpráva o daňové kontrole, str. 23 – 25). Způsob výpočtu celkových uskutečněných plnění a žalovaný uvedl v bodě 51, 52 žalovaného rozhodnutí, podle nichž:

*„Pro výpočet celkových uskutečněných plnění správce daně použil koeficient výkonnosti srovnatelného daňového subjektu A (správce daně subjekt B vyloučil - důvody uvedeny ve zprávě o daňové kontrole na str. 24, viz také odst. [54]), tedy poměr mezi uskutečněnými a přijatými plněními srovnatelného subjektu za kontrolovaná období, který činil 1,05 (viz zpráva o daňové kontrole str. 23 až 25). Celková uskutečněná plnění odvolatele za posuzovaná zdaňovací období správce daně stanovil jako součin nezpochybněných přijatých plnění a výše uvedeného koeficientu ( $89\,424\,090 \times 1,05 = 93\,895\,295$ ). Správce daně vzal dále v úvahu hodnotu dodání zboží do jiného členského státu, vykázanou odvolatelem na ř. 20 daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období (tato plnění rovněž v rámci daňové kontroly nebyla zpochybněna), kterou v nezměněné hodnotě použil jako pomůcku v souhrnné hodnotě ve výši 718 236 Kč, o kterou snížil celková vypočtená uskutečněná plnění. Tímto výpočtem získal celková uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 93 177 059 Kč ( $93\,895\,295 - 718\,236$ ), která rozpočetl do jednotlivých zdaňovacích období ve stejném poměru, tak jak byla odvolatelem vykazována v daňových přiznáních (viz zpráva o daňové kontrole str. 25 až 27).*

*Správce daně stejně jako u řádku 20 Dodání zboží do jiného členského státu daňových přiznání (viz odst. [51]) akceptoval jako nezpochybněný důkazní prostředek, resp. ponechal i hodnoty uvedené odvolatelem na řádcích 3, 5 a 10 podaných daňových přiznání, které reprezentují daň na výstupu z přijatých plnění, kdy daň odvádí odběratel, ať již při pořízení zboží či služby z jiného členského státu či při režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku. Stejně tak ponechal hodnoty uvedené na ř. 43 daňových přiznání (nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na ř. 3 až 13). Hodnoty těchto plnění probíhajících zásadně mezi dvěma osobami registrovanými k DPH vstupují do samostatných hlášení, jejichž prostřednictvím je ověřeno jejich uvedení, a tedy úplnost současně jak na straně dodavatele, tak i odběratele.“*

26. Jako pomůcku pro stanovení výše přijatých zdanitelných plnění za uvedená posuzovaná zdaňovací období správce daně použil výši přijatých zdanitelných plnění daňovým subjektem uvedených v evidenci pro účely DPH a uplatněných v přiznáních k dani z přidané hodnoty za tato zdaňovací období, které žalobce doložil daňovými doklady

vystavenými plátcí, u kterých žalobce v průběhu daňové kontroly odstranil pochybnosti správce daně.

27. Podle názoru krajského soudu byla celková daňová povinnost žalobce stanovena dostatečně spolehlivě a ze strany správce daně se nejednalo o jednoznačný exces při použití pomůcek, přičemž je třeba opětovně na tomto místě zdůraznit, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a oprávnění žalobce jako daňového subjektu vznášet námitky při stanovení daně podle pomůcek je třeba posuzovat „značně restriktivně“ (jak je uvedeno v rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57). Takový jednoznačný exces by bylo možné označit jen v situaci, kdy konstrukce pomůcky by trpěla tak závažnými logickými deficity, že by se nedalo hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. V projednávané věci podle názoru krajského soudu takovými deficity úvahy správce daně při stanovení daně podle pomůcek netrpěly. Žalobce v daném řízení ostatně nevznášel žádnou námitku, která by byla schopna sama o sobě bez dalšího vzbudit pochybnost o neexistenci excesu, který by se týkal závěru správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Konkrétní námitku vnesl žalobce až v žalobě, tj. námitka, která se týkala hodnocení zvolených pomůcek pro výpočet daňové povinnosti žalobce. V této námitce napadl správcem daně použitý koeficient výkonnosti, který je podílem všech uskutečněných plnění vykázaných v přiznání DPH (v čitateli zlomku) a přijatých plnění v přiznání DPH (ve jmenovateli zlomku). V námitce uvedl, že *„je zcela nesprávné a v rozporu s jakoukoliv logikou, že v tomto výpočtu použily takto účetní čísla do koeficientu výkonnosti, kde v čitateli jsou tržby bez ohledu jaké a ve jmenovateli jsou vstupy – náklady z řádku 40, 41 a 43 přiznání k DPH, kde je i pořízený majetek.“* Správce daně měl podle názoru žalobce vycházet z nákupu zboží evidovaného zákona č. 563/1992 Sb. o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., která upravuje systém účtování obchodních korporací tak, že na účtu 504 – nákup zboží evidován objem nákup zboží a na účtu 604 – tržba za zboží jsou evidovány tržby za nakoupené zboží. Takto vypočtený koeficient by byl vhodnější, avšak jeho výpočet by byl správný za předpokladu, že u subjektu A i u kontrolovaného subjektu bude stav zásob k 1. 1. 2017 roven zásob k 31. 12. 2018 a nebude klesat či růst. Pokud nebudou ve výpočtu vzaty v úvahu změny stavu zásob, pak bude porušen akruální princip vazby nákladů a výnosů, což je jedno ze základních pravidel zákona o účetnictví. Podle názoru žalobce není tedy možné, aby koeficient výkonnosti správce daně navázal na nákup všech plnění vykázaných na přijatá plnění DPH v řádku 40, 41, 43, kde je i pořízený majetek včetně postupně zdokonalovaného systému e-shopu, auta, služby atd. a navíc ještě opomenul fakt, že to, co bylo nakoupeno, nemuselo být ještě prodáno. Podstatné podle názoru žalobce bylo, že při tomto výpočtu nechal správce daně v úvahu změnu stavu zásob. Postup správce daně byl podle názoru žalobce tak zbytečný, neoprávněný a správcem daně vymyšlený výpočet postrádal jakoukoliv logiku základních účetních a ekonomických pravidel. Podle názoru žalobce tak stanovení daně tímto způsobem zcela odporuje elementárním zásadám logického myšlení.
28. Krajský soud neshledal ani důvodnou tuto námitku uplatněnou žalobcem až v žalobě, když nedospěl k závěru, že by žalovaným zvolený způsob použití pomůcek pro výpočet daňové povinnosti žalobce bylo možné označit za exces, kdy by konstrukce této pomůcky trpěla závažnými logickými deficity s tím, že by se nedalo hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. Žalobce v této námitce napadá použitý koeficient výkonnosti

srovnatelného daňového subjektu A, tedy poměr mezi uskutečněnými a přijatými plněními srovnatelného subjektu za kontrolovaná období, přičemž podle názoru žalobce ten nezohledňuje změny stavu zásob a dlouhodobého majetku a je tedy ve svém důsledku v nepoměru s výpočtem daňové povinnosti, kterým by tyto změny zohledňovala. Je k tomu třeba nejprve uvést, že cílem pomůcek je sice s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro daňový subjekt, u které daň nelze stanovit dokazováním, nicméně jedná se o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti s tím, že „žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jeho svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný nebo nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku“ (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, uveřejněný ve Sbírce soudních rozhodnutí NSS č. 1356/2007). K námitce žalobce, že výpočet použitý správcem daně nezohledňuje změny stavu zásob a dlouhodobého majetku je třeba uvést, že i srovnatelné daňové subjekty v tomto případě musí vynakládat prostředky na provoz a vývoj e-shopu a marketingu, na provoz vozidel nebo na pořízení dlouhodobého majetku, neboť i u nich dochází ke změně zásob. Žalobce vytýkal správci daně to, že ve výpočtu nevzal v úvahu změny stavu zásob a že tak byl porušen akulární princip vazby nákladů a výnosů, což je „jedno ze základních pravidel zákona o účetnictví“. Toto tvrzení žalobce je účelové, když on sám ani neprokázal řádně vedenou evidenci zásob a najednou z ničeho nic odkazuje na hodnoty uvedené v souvislosti se stavem zásob. Tuto námitku uplatnil žalobce i v daňovém řízení, k tomu správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že k námitce, že není zohledněno to, že ne vše co se během roku nakoupilo, že bylo do konce roku prodáno, uvedl, že toto není pravdivé tvrzení a uvedené skutečnost byla zohledněna v rámci pomůcek, když i srovnatelnému subjektu rovněž rostly zásoby. Tato námitka žalobce je irelevantní, když v jím vedené evidenci nebylo možné přesně zjistit, jak konkrétně se u žalobce skladové zásoby zvýšily, tedy jaká část zboží zůstala neprodána, když tato evidence týkající se stavu zboží ve skladech nebyla vedena řádným způsobem. Ostatně pokud by vedena byla, nebylo by třeba přikročit ke stanovení daně formou pomůcek. O tom, že v daném případě vycházel správce daně ze situace u srovnatelného daňového subjektu vůči žalobci, přičemž k této námitce, kterou uplatnil žalobce již v průběhu daňového řízení (když tvrdil, že ne všechna naplnění jsou za zboží či náklady související se zbožím, či náklady zahrnované do marže pro stanovení prodejní ceny úplně či ne najednou, typ pořízení dlouhodobého majetku). Správce daně uvedl, že žalobci vzrostl dlouhodobý majetek v průběhu kontrolovaných období cca o 2 000 000 dle inventárních karet, dle rozvahy za účetní období 2017, a 2018 vzrostl dlouhodobý majetek netto o 1 886 000 Kč, vybranému srovnatelnému subjektu A vzrostl dlouhodobý majetek dle rozvahy netto za účetní období 2017 a 2018 o 1 885 000 Kč, což jsou téměř totožné hodnoty. Protože v rámci stanovení pomůcek správce daně jak u srovnatelného subjektu, tak i u kontrolovaného daňového subjektu vycházel správce daně z celkové hodnoty přijatých zdanitelných plnění, je tím zohledněna skutečnost, do jaké míry se veškerá přijatá zdanitelná plnění promítají do plnění uskutečněných ať přímo (například nákup zboží) nebo nepřímo (investice, režijní náklady). Koeficient DPH, tj. poměr mezi uskutečněnými a přijatými plněními nepředstavuje marži pro stanovení prodejní ceny, ale zahrnuje právě i nepřímé vstupy, které při výpočtu marže zohledněny nejsou (k tomu srov. Zpráva o daňové kontrole, strana 46). Koeficient výkonnosti srovnatelného daňového subjektu A činil 1,05, celková uskutečněná

plnění žalobce za posuzovaná zdaňovací období správce daně stanovil jako součin nezpochybněných daňových plnění a výše uvedeného koeficientu  $89\,424,090 \times 1,05 = 93\,895,295$ . Správce daně vzal dále v úvahu hodnotu dodání zboží do jiného členského státu, vykázanou žalobcem na řádku 20 daňového přiznání za jednotlivá zdaňovací období, kterou v nezměněné hodnoty použil, jako pomůcku v souhrnné hodnotě ve výši 718 236 Kč o kterou snížil celková vypočtená uskutečněná plnění. Tímto výpočtem získal správce daně celková uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 93 177,059 Kč ( $93\,895,295 - 718\,236$ ), která rozpočetl do jednotlivých zdaňovacích období ve stejném poměru tak, jak byla žalobcem vykazována v daňových přiznáních (strana 23 -27 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně stejně jako v řádku 20 dodání zboží do jiného členského státu v daňových přiznání akceptoval jako nezpochybněný důkazní prostředek i hodnoty uvedené žalobcem na řádku 3 a 10 v podaných daňových přiznáních, které reprezentují daň na výstupu z přijatých plnění, kdy daň odvádí odběratel, ať již při pořízení zboží, či služby z jiného členského státu či při režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku a ponechal i hodnoty uvedené na řádku 43 daňových přiznání, což je nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění vykázaných na řádku 3 - 13. Správce daně navíc při výpočtu daně na výstupu vyloučil subjekt B, který měl vyšší podíl uskutečněných a přijatých plnění (1,24 oproti subjektu A), tedy použil nejmírnější pomůcku, kdy postupoval ve prospěch žalobce (k tomu srov. strana 23 a 24 Zprávy o daňové kontrole). Uvedené závěry správce daně a žalovaného považuje krajský soud za správné, přičemž žalobce proti nim neuplatil žádnou relevantní argumentaci je zpochybňující.

29. Námitka týkající se porušení akulárního principu je bezpředmětná, když tento princip je relevantní u daní přímých, tedy u daně z příjmů (§ 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu), není relevantní pro DPH, která je nepřímou daní, přičemž v případě DPH se výsledná daňová povinnost nestanoví jako rozdíl mezi náklady a výnosy, ale jako rozdíl mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními. Správce daně zvolil použitý poměr mezi uskutečněnými a přijatými plněními, při výpočtu výše uskutečněných plnění, tedy nemohl žádný akulární princip porušit.
30. Konstrukce pomůcky v daném případě netrpěla tak závažnými logickými deficity, že by na jejím základě nemohla být vůbec stanovena daň, přičemž by se muselo jednat o natolik zásadní pochybení správce daně, kterou by způsobili logickou neudržitelnost správce daně, případně jejich absenci (rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2113-67). Takovými závažnými nedostatky však úvahy správce daně a potažmo žalovaného netrpí, když v případě žalobce podle názoru krajského soudu jedná pouze o účelové námitky, které nejsou schopny zásadním způsobem tyto úvahy a závěry zpochybnit.
31. Podle názoru krajského soudu tak byla stanovena daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě, správce daně se pohyboval v mezích jen svěřené správní úvahy, konstrukce pomůcky tak netrpěla tak závažnými logickými defekty, že by se nedalo hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně neodrážela realitu daňového subjektu. K tomu je třeba znovu konstatovat, že v případě stanovení daně podle pomůcek nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek byla stejně přesná, jako daň stanovená dokazováním, když stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradní formou stanovení daňové povinnosti a je možné použít ji až v případě, kdy daňový subjekt nedostojí svým povinnostem a daň nebylo možné stanovit dokazováním.

32. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
33. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení usnesení). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 27. března 2024

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu